du 9 mars 1999

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame C_____

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

A/794/1998-FIN

EN FAIT

1. Mme C_____, née le _____ 1942, divorcée, est domiciliée _____, 1298 Céligny, Genève. Elle a eu avec M. P_____ deux filles, G_____ P_____, née le _____ 1967 et A_____ P_____, née le _____ 1973, cette dernière, domiciliée à Paris depuis 1990 est étudiante à l'université Paris IV.

2. M. P_____, professeur à l'université est à la retraite depuis 1991. Il est au bénéfice d'une rente de l'AVS et d'une pension de la Caisse de prévoyance du personnel enseignant de l'instruction publique et des fonctionnaires de l'administration (CIA) comprenant l'une et l'autre une pension en faveur de Mme A_____ P_____, pour enfant de retraité.

3. a. Dès le 1er décembre 1994, Mme C_____, invalide à 100 %, a reçu de la CIA une pension mensuelle de CHF 2'862,90, ainsi qu'une pension mensuelle pour enfant d'invalide en faveur de sa fille A_____ P_____ de CHF 772,40.

   b. Dès le 1er janvier 1995, Mme C_____ a été mise au bénéfice d'une rente AI.

4. En 1995, la CIA a versé à Mme A_____ P_____ une pension pour enfant d'invalide et une pension pour enfant de retraité pour un montant total de CHF 44'248,70.

5. a. Selon l'attestation quittance 1995 de la CIA, Mme C_____ a perçu en 1995 CHF 42'335,65 de prestations soumises à l'impôt et une retenue d'impôt de CHF 4'167,30 a été effectuée. La CIA attesté qu'elle avait reçu de Mme C_____ un remboursement de CHF 5'292,40 correspondant aux prestations AI 1995, avancées par la CIA.

   b. En 1995, la rente AI de Mme C_____ s'est élevée à CHF 19'400.-.

6. Le 15 mai 1996, la CIA a attesté que la rente d'enfant d'invalide était versée directement à Mme A_____ P_____, sur son compte bancaire auprès de la Société de Banque Suisse.

7. En 1996 et en 1997, les pensions CIA versées directement à Mme A_____ P_____ ont fait l'objet d'un prélèvement de l'impôt à la source de 10 %.

8. Le 31 mai 1996, Mme C_____ a retourné à l'administration fiscale cantonale (AFC) sa déclaration d'impôt 1996 dûment remplie. Elle a mentionné, d'une part, une retraite de la CIA de CHF 37'043,25 (soit le montant de CHF 42'335,65 duquel elle a déduit le remboursement fait à la CIA de CHF 5'292,40) et, d'autre part, une rente AI de CHF 19'400.-. Elle a déclaré avoir versé en 1995 des prestations bénévoles à l'institution "Les amis du Tibet", à l'association des droits et devoirs des positifs et victimes du Sida dont le siège social est à Verdun-sur-Garonne et à l'église catholique chrétienne.

9. Le 17 mars 1997, l'AFC a notifié à Mme C_____ un bordereau d'impôt au montant de CHF 14'946,65, basé sur un revenu imposable de CHF 63'578.-. L'AFC a retenu une retraite de la CIA de CHF 51'603.- au lieu des CHF 37'043,25 déclarés par Mme C_____. Ce montant se composait de l'entier des prestations CIA 1995, soit CHF 42'335.- additionné de la pension d'enfant d'invalide de Mme A_____ P_____, soit CHF 9'268.-.

10. Le 8 avril 1997, Mme C_____ a élevé réclamation à l'encontre du bordereau de taxation 1996.

Les prestations de la CIA s'élevaient bien pour 1995 à CHF 37'043,25. L'AFC n'avait par ailleurs pas tenu compte des prestations bénévoles déductibles pour un montant total de CHF 2'765.-. En conséquence, le revenu et la fortune imposables s'élevaient à CHF 49'183,25 au lieu de CHF 63'578.-.

11. Le 13 juin 1997, l'AFC a rejeté la réclamation en relevant que le montant de CHF 9'268.- versé par la CIA en faveur de Mme P_____ était imposable sur la déclaration de Mme C_____ et que les dons ne pouvaient être admis en déduction que pour le revenu compris entre le 2 % et le 7 % du chiffre 92.20 de la déclaration. Etait joint un bordereau rectificatif du 10 juin 1997 au montant de CHF 13'808,75 basé sur une revenu et une fortune imposable de CHF 59'402.-.

12. Le 23 juin 1997, Mme C_____ a recouru à la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : la commission de recours) en contestant le

bordereau rectificatif du 10 juin 1997.

Sa fille A_____ payait elle-même ses impôts en tant que contribuable résidante à l'étranger. La CIA prélevait l'impôt à la source de 10 % sur les deux rentes de sa fille, soit la rente pour enfant d'invalide et celle pour enfant de retraité. L'AFC faisait une confusion avec les rentes pour enfant de l'AI, lesquelles étaient en effet imposables chez l'invalide, mais Mme A_____ P_____ n'en bénéficiait pas.

La pension pour enfant d'invalide de CHF 9'268.- ne pouvait faire l'objet d'une double imposition chez elle et chez sa fille. De plus, si cette pension devait être additionnée à son revenu, elle pourrait être déduite à titre d'entretien de sa fille A_____.

13. Le 17 novembre 1997, l'AFC s'est opposée au recours.

Mme C_____ était elle-même bénéficiaire de la pension pour enfant d'invalide. Pour que le contribuable dispose d'un revenu il n'était pas nécessaire qu'il puisse l'utiliser selon son bon vouloir. En d'autres termes, l'emploi contraint d'un élément du revenu n'enlevait pas à celui-ci son caractère de revenu.

Les subsides d'entretien versés aux enfants majeurs n'étaient pas déductibles. La taxation prenait en compte l'obligation d'entretien de la contribuable vis-à-vis de sa fille par l'octroi d'une charge de famille.

14. Le 25 juin 1998, la commission de recours a admis le recours de Mme C_____.

A teneur de l'article 40 alinéa 1 des statuts de la CIA, la fille de Mme C_____ disposait d'un droit direct à l'obtention d'une pension d'enfant d'invalide. Cette pension, au montant de CHF 9'268.- pour 1995, devait donc être imposée chez Mme A_____ P_____.

Par ailleurs, la prestation bénévole à l'association des droits et devoirs des positifs et victimes du sida ne remplissait pas les conditions de l'article 21 lettre de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Restait un montant pertinent de prestations

bénévoles de CHF 2'390.- qui ne pouvait toutefois être déduit que pour la part comprise entre le 2 % et le 7 % du revenu net de la contribuable. L'AFC était invitée à rectifier le montant déductible des prestations bénévoles.

15. Le 6 août 1998, l'AFC a recouru au Tribunal administratif contre la décision de la commission de recours en concluant à son annulation.

Selon l'article 25 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40) le bénéficiaire de la rente complémentaire d'invalidité était l'invalide lui-même et non pas l'enfant, lequel ne disposait d'aucun droit direct envers l'institution de prévoyance (si ce n'était au décès de l'assuré, sous la forme d'une rente d'orphelin). En invoquant les statuts de la CIA pour aboutir à une solution contraire, la commission de recours privait l'assuré d'un droit qui lui était garanti par une loi fédérale et consacrait par là une violation du principe de la force dérogatoire du droit fédéral. De plus, cette solution allait à l'encontre de celle prévue par la loi fédérale sur l'assurance invalidité du 19 juin 1959 (LAI - RS 831.20).

D'ailleurs l'article 50 LPP prévoyait que les dispositions de la LPP primaient les dispositions établies par l'institution de prévoyance. La rente versée à Mme A_____ P_____ devait donc être imposée chez Mme C_____.

S'agissant des prestations bénévoles, seul un montant de CHF 916,50 pouvait être déduit, le revenu déterminant étant de CHF 73'676.-.

16. Le 9 septembre 1998, Mme C_____ s'est opposée au recours.

L'AFC l'avait harcelée de courriers erronés durant quatre ans, ce qui nuisait à sa santé, déjà précaire. Elle en était devenue dépressive et souffrait de troubles cardiaques. L'AFC avait additionné à son revenu une avance AI versée par la CIA alors même qu'elle avait remboursé cette avance à la CIA. L'AFC avait mis des mois à l'admettre.

Elle était restée huit ans sans aucun contact avec son ex-mari et ses deux filles, soit depuis 1989. Son

ex-mari avait obtenu la garde de sa fille A_____ et c'était lui qui avait disposé de la rente pour enfant de la CIA en ouvrant un compte auquel il avait seul accès, alors qu'elle avait convenu de verser cette pension à sa fille directement. Son ex-mari avait aussi disposé des pensions AI et CIA qu'il recevait pour ses filles.

Sa fille ne devait pas payer d'impôt sur cette rente, comme c'était le cas pour tous les autres enfants d'invalides. Aucun retraité de la CIA ne payait d'impôt sur les rentes pour enfants. Par équité, elle ne devait pas en payer non plus. Curieusement, la rente qu'elle versait à sa fille directement était soumise à l'impôt à la source. Si l'impôt sur la rente de sa fille qu'elle devait payer devait être maintenu, l'impôt à la source devait lui être remboursé.

Elle demandait si elle avait droit à une rente pour enfant de l'AI, question qu'elle avait posée à l'époque sans obtenir de réponse.

Sa fille recevait une rente pour enfant de la retraite CIA de son père qui était soumise à l'impôt à la source alors que la rente complémentaire AVS pour enfant de son père était taxée dans le revenu du père. L'égalité entre les deux système n'existait donc pas.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 al. 1 ch. 18 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 – LTA – E 5 05; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 – LPA – E 5 10).

2. Seule est litigieuse en l'espèce la question de l'imposition de la rente CIA, la décision de la commission de recours quant aux déductions des prestations bénévoles n'étant pas contestée.

3. a. Les prestations fournies par des institutions de prévoyance et selon des formes de prévoyance visées aux articles 80 et 82 sont entièrement imposables à titre de revenus en matière d'impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes (art. 83 LPP).

b. Selon l'article 16 alinéa 1 et 2 lettre k LCP, l'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, et quelle qu'en soit l'origine. Sont notamment considérés comme revenus les prestations provenant de la prévoyance et d'assurances.

c. Le revenu est réalisé lorsque le contribuable peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à un bien ou à une prestation... Un montant est à la disposition du contribuable au sens du droit fiscal, lorsque celui-ci peut l'affecter à son entretien et à celui de sa famille, c'est-à-dire à des dépenses d'emploi de son revenu... Pour que l'on considère qu'un contribuable dispose d'un revenu, il n'est pas nécessaire qu'il puisse l'utiliser selon son bon vouloir, indépendamment de toute obligation légale ou contractuelle. En d'autres termes, l'emploi contraint du revenu n'enlève pas à celui-ci son caractère de revenu (RDAF 1992 p. 260, 262).

4. a. Selon l'article 25 LPP, les bénéficiaires d'une rente d'invalidité ont droit à une rente complémentaire pour chaque enfant qui, à leur décès, aurait droit à une rente d'orphelin. La rente pour enfant est calculée selon les mêmes règles que la rente d'invalidité.

b. Selon l'article 49 alinéa 2 LPP, lorsqu'une institution de prévoyance étend la prévoyance au-delà des prestations minimales, seules s'appliquent à la prévoyance plus étendue les dispositions sur la gestion paritaire (art. 51), la responsabilité (art. 52), le contrôle (art. 53), le fonds de garantie (art. 56. 1er al., let. c, 22 à 5 al., 56a, 57 et 59), la surveillance (art. 61, 62 et 64), la sécurité financière (art. 65, 1er al., 67, 69 et 71), le contentieux (art. 73 et 74) et les dispositions pénales (art. 75 à 79). Ainsi, l'article 25 LPP ne s'applique pas aux prestations surobligatoires de l'institution de prévoyance.

c. A teneur de l'article 40 alinéa 1 des statuts de la CIA, chacun des enfants du bénéficiaire d'une pension d'invalidité reçoit une pension d'enfant d'invalide. Cette pension est proportionnelle au degré d'invalidité.

5. a. Selon la LPP, le bénéficiaire de la pension pour enfant d'invalide est l'invalide alors que selon les

statuts de la CIA le bénéficiaire en est l'enfant lui-même.

b. Dès lors que la LPP prévoit que ses dispositions priment celles établies par l'institution de prévoyance (art. 50 al. 3 première phrase LPP), les statuts de la CIA ne peuvent en matière de prévoyance obligatoire prévoir une réglementation différente de celle de la LPP. En conséquence, le bénéficiaire de la part obligatoire de la pension d'enfant d'invalide est l'invalide lui-même et celle-ci entre dans son revenu imposable.

c. Les prestations pour l'entretien des enfants majeurs ne sont pas déductibles (art. 21 lit. f LCP a contrario; ATA T. du 6 juillet 1993). Ainsi, la part obligatoire de la pension d'enfant d'invalide doit être imposée au titre de revenu de l'intimée pour l'année 1995, sans déduction possible.

6. a. En revanche, la part surobligatoire de la pension d'enfant d'invalide qui n'est pas soumise à l'article 25 LPP relève d'un contrat inommé (sui generis) dit de prévoyance, qui est régi par le règlement de prévoyance (ATF M. du 10 octobre 1997).

b. En conséquence, cette part surobligatoire, est soumise à l'article 40 alinéa 1 des statuts de la CIA et le bénéficiaire en est Mme A_____ P_____; cette part surobligatoire devra donc être déduite du revenu de l'intimée.

7. Au demeurant, s'agissant du montant imposable de la pension CIA versée en 1995 à l'intimée, il ne doit pas comprendre l'avance AI de CHF 5'292,40 dès lors que cette avance a fait l'objet d'un remboursement de la part de l'intimée à la CIA.

En outre, les prestations CIA versées à l'intimée en 1995 ont fait l'objet d'une retenue d'impôt à la source, laquelle doit être déduite de l'impôt 1996.

Enfin, au vu des pièces du dossier, il n'apparaît pas que la pension pour enfant d'invalide de la CIA ait fait l'objet en 1995 d'une retenue d'impôt à la source, alors que tel a été le cas en 1996 et 1997. Si tel devait néanmoins être le cas, cette retenue devrait également être déduite de l'impôt 1996 de l'intimée dans la mesure où elle se rapporte au montant de la part obligatoire de la pension d'enfant d'invalide.

8. En conséquence, la décision de la commission de recours sera annulée dans la mesure où elle concerne l'imposition de la pension CIA de l'intimée et confirmée pour le surplus. La cause sera renvoyée à l'AFC pour nouvelle taxation, dans le sens des considérants. En particulier, il incombera à l'AFC de déterminer la part obligatoire et la part surobligatoire de la pension d'enfant d'invalide et de rectifier en conséquence le bordereau de taxation de l'intimée. Les prestations bénévoles devront être déduites dans la mesure fixée par la commission de recours.

9. Vu l'issue du litige et les moyens financiers réduits de l'intimée, aucun émolument ne sera perçu; il ne sera pas alloué d'indemnité.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté par l'Administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 juin 1998;

au fond :

l'admet partiellement;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts dans la mesure où elle concerne l'imposition de la pension CIA de Mme C_____;

la confirme pour le surplus;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Mme C_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière

d'impôts.

Siégeants : M. Thélin, vice-président, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, M. Paychère, juges, M. Mascotto, juge-suppléant

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : le vice-président

V. Montani Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :

Mme M. Oranci